

УДК 338.24

¹Г.З. Тищенко, ²Т.В. Боровикова

¹ Финансовый университет при Правительстве РФ (Смоленский филиал), Смоленск, email: gtishenkova@yandex.ru

² Российский государственный гуманитарный университет, Москва, email: tvbor@bk.ru

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ОСНОВНОЙ ИНСТРУМЕНТ ПЛАНИРОВАНИЯ В ПРОЦЕССЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова управленческий учет, процесс бюджетирования, проблемы постановки и функционирования, учетно-аналитическая система, внутренний аудит.

В настоящее время существенным представляется подготовка и применение аналитико-информационной поддержки контроллинга исполнения бюджетов в зависимости от отраслевых особенностей деятельности, актуальных учетных компонентов, основанных на прогрессивных информационно-коммуникационных методах, передовых способах исследования и контроля, гарантирующих динамичное регулирование рисками неисполнения бюджетов, допускающих формирование условий и убежденность в достижении бюджетных показателей. Для того, чтобы определить структуру и составные элементы таких средств регулирования следует их изучить как самостоятельную систему. В работе показаны возможности и проблемы бюджетирования как основного инструмента планирования в процессе управленческого учета. Анализируются проблемные вопросы внедрения и функционирования системы бюджетирования с целью дальнейших разработок путей совершенствования его процедур и формулированием рекомендаций по составлению бюджетов и их использованию хозяйствующими субъектами для принятия эффективных своевременных управленческих решений. Предпосылки данных обстоятельств, складывающихся при осуществлении процесса бюджетирования, объясняются недостаточностью конкретных возможностей, предоставляемых данным инструментом регулирования с целью достижения хозяйствующим субъектом целей развития. Для грамотного построения системы бюджетирования и получения ожидаемого эффекта от его внедрения управленцам целесообразно изучить спектр проблем, с которыми сталкиваются практики при реализации данного процесса.

¹G.Z. Tishchenkova, ²T.V. Borovikova

¹ Finance University under the Government of the Russian Federation (Smolensk branch), Smolensk, email: gtishenkova@yandex.ru

² Russian State University for the Humanities, Moscow, email: tvbor@bk.ru

BUDGETING AS THE MAIN TOOL OF PLANNING IN THE PROCESS OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF THE ORGANIZATION

Keywords management accounting, budgeting process, problems of setting and functioning, accounting and analytical system, internal audit.

At present, it is essential to prepare and apply analytical and informational support for controlling budget execution, depending on industry specifics of activity, relevant accounting components based on progressive information and communication methods, advanced research and control methods that guarantee dynamic regulation of the risks of non-execution of budgets, allowing the formation conditions and confidence in achieving budget targets. In order to determine the structure and constituent elements of such means of regulation, they should be studied as an independent system. The paper shows the possibilities and problems of budgeting as the main planning tool in the process of management accounting. The problematic issues of the implementation and functioning of the budgeting system are analyzed with the aim of further developing ways to improve its procedures and formulating recommendations on the preparation of budgets and their use by business entities to make effective timely management decisions. The prerequisites for these circumstances, emerging in the implementation of the budgeting process, are explained by the insufficiency of specific opportunities provided by this regulatory instrument in order to achieve development goals by an economic entity. In order to competently build a budgeting system and obtain the expected effect from its implementation, it is advisable for managers to study the range of problems that practitioners face when implementing this process.

С целью эффективности деятельности каждому хозяйствующему субъекту требуется персональный подход при построении системы бюджетирования. Он обуславливается финансовым со-

стоянием, его размерами, структурой управления, динамикой развития, заинтересованностью управленческого персонала, и кроме этого целевыми установками.

Система регулирования бюджетом хозяйствующих субъектов представляет собой важную часть процесса планирования. Применительно к специфике функционирования предприятий система управления бюджетом проявляется в разнообразных формах и может применяться опосредованно. Разумный бюджет служит гарантией грамотной и слаженной работы подразделений, способен улавливать проблемы и определять выходы из сложных ситуаций, создавая условия к системному подходу управления.

В настоящее время, актуальным является организация разумной системы бюджетирования, обеспечивающая развитие бизнеса, благодаря созданию добавленной ценности и улучшению качества управления.

Цель исследования – показать возможности и проблемы бюджетирования как основного инструмента планирования в процессе управленческого учета.

Методы исследования

Исследование строилось на основании диалектического метода, изучающего общезкономические явления и процессы во взаимодействии и неуклонном совершенствовании. Применялись такие методы, как сравнительный, логический, системно-структурный метод, моделирование и декомпозиция.

Результаты исследования и их обсуждение

Система бюджетного управления предусматривает планирование в трех направлениях и способствует развитию хозяйствующих субъектов. Во-первых, анализирует текущее состояние хозяйствующего субъекта. Во-вторых, характеризует уровень его состояния. В-третьих, показывает целевое желаемое состояние на конец любого планового периода.

Основными функциями бюджетирования являются:

- планирование – заключается в том, чтобы формировать планы бюджетов: расходы и доходы хозяйствующего субъекта. Эта функция является одной из основных функций в обеспечении управления финансовыми потоками;

- прогнозирование – заключается в том, что осуществляется прогноз фи-

нансовых показателей на основании фактических показателей и первичной бухгалтерской и отчетной бухгалтерской документации;

- анализ и контроль – данная функция является результативной, так как на основании проведенного анализа выполняется контроль.

Целью деятельности любого хозяйствующего субъекта является прибыль и отсюда, целью управления хозяйственной деятельностью будут выступать – планирование и достижение высокого положительного результата. Поэтому, если хотя бы одна из перечисленных функций не будет реализована, а принципы разработки бюджетов будут нарушены, то управление деятельностью хозяйствующего субъекта не будет эффективным. Сказанное определяет необходимость регулярного планирования на короткий срок и длительную перспективу.

Поставленная цель исследования предопределила анализ возможных проблем практического использования системы бюджетирования как основного инструмента планирования в процессе управленческого учета. Представлены проблемы внедрения и функционирования системы бюджетирования с целью дальнейших разработок путей совершенствования его процедур и формулированием рекомендаций по составлению бюджетов и их использованию хозяйствующими субъектами для принятия эффективных своевременных управленческих решений.

Основополагающим критерием конкурентоспособности хозяйствующего субъекта в рыночной экономике является наличие гибкого маневрирования и адаптации к постоянно изменяющимся условиям внешней и внутренней среды.

Система бюджетирования хозяйствующих субъектов находится во взаимодействии с учетно-аналитической системой. Применение системы бюджетирования позволяет повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, включая управление денежными потоками.

В современном мире в зарубежных и российских научных изданиях проявляются разнообразные взгляды на важ-

ность, место и содержание управленческого учета в структуре финансово-экономического управления хозяйствующими субъектами. Управленческий учет – это «...постоянное совершенствование планирования, проектирования, оценки и эксплуатации финансовых и нефинансовых информационных систем, процесс добавления ценности, который направляет действия руководства, мотивирует поведение, а также поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации» [1, с. 32].

Современные крупные корпорации в мире сталкиваются с растущими требованиями к оперативному руководству с позиции стейкхолдеров, потребителей, контрагентов, персонала хозяйствующих субъектов и других. По этой причине административному персоналу необходимо развивать современные механизмы, позволяющие удовлетворять требования различных групп стейкхолдеров и снижать риски в финансово-хозяйственной деятельности. Большое значение при данных обстоятельствах играет «управленческий учет, определяемый как бизнес-функция, обеспечивающая необходимой и актуальной информацией и способствующая менеджерам в их управленческой и контрольной деятельности» [2, с. 63].

Информация, представляемая в управленческом учете, помогает выявить области наибольшего риска, узкие места в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов. Кроме этого, данный вид учета не обязателен для использования. Намерение о его применении в деятельности хозяйствующего субъекта принимает администрация.

Система управления производством и в целом хозяйствующим субъектом будет эффективной, если эффективно используются все виды ресурсов – финансовые, материальные, человеческие. Именно управленческий учет дает инструментарий и механизм комплексного рассмотрения вопросов планирования, контроля, учета различных видов деятельности. Большое количество компаний применяют различные элементы управленческого учета, при этом эти

элементы существуют отдельно от основной системы финансового учета.

Однако следует отметить, что такое различное существование систем учета актуально для хозяйствующих субъектов с незначительным оборотом, иначе параллельное существование учетных систем становится громоздким и дорогостоящим, что приводит к завышению затрат в учетном процессе. Если у хозяйствующего субъекта нет оперативного учета затрат, то наверняка имеет место бесконтрольный расход ресурсов, завышенный процент брака, отсутствие интереса у персонала к сокращению издержек. Если нет своевременного учета и планирования движения денежных средств, вероятно скорое возникновение кассовых разрывов.

Схема управленческого учета представлена на рисунке 1.

Таким образом управленческий учет – это самостоятельная информационно-аналитическая система, направленная на сбор и подготовку сведений, необходимых для принятия эффективных управленческих решений. Управленческий учет отличается особой спецификой в виду сложности и многообразия бизнес-процессов. Как правило, управленческий учет осуществляется в рамках управления затратами. Основной задачей управленческого учета является снижение объемов затрат при общем росте производства.

Эффективное управление затратами подразумевает построение учетно-аналитической системы. Такую систему определяют, как сформировавшуюся на положениях комплексного подхода сочетание учетных и аналитических данных, делают возможным в зависимости от входного массива информации получение показателей, обеспечивающих результативное оперативное, тактическое и стратегическое управление хозяйствующим субъектом. Информационная система управления связывает все подсистемы, формирующие данные о финансово-хозяйственной деятельности субъекта экономики, пригодные для принятия эффективных управленческих решений. Данная система включает систему бухгалтерского учета, информацию маркетинга, информацию поставок, прочие информационные приемы.



Рис. 1. Модель управленческого учета хозяйствующего субъекта

Источник: составлено авторами по [3]

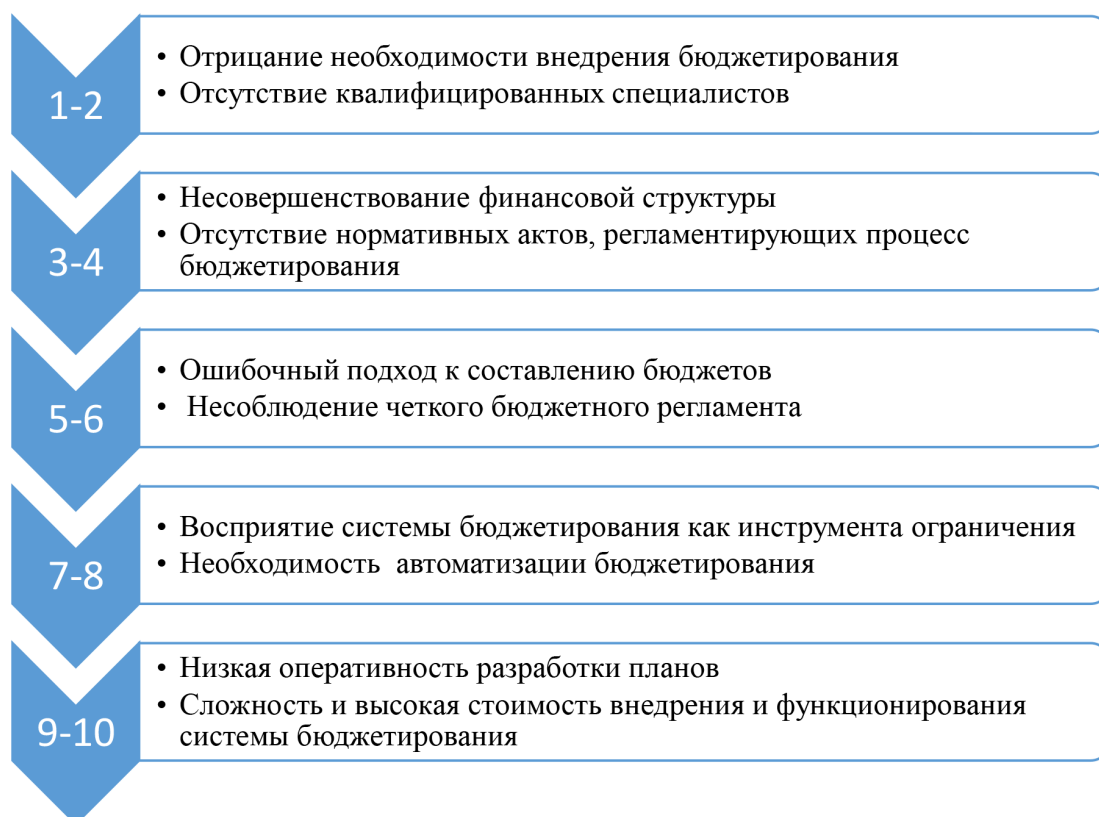


Рис. 2. Сложности бюджетирования хозяйствующих субъектов

Источник: составлено авторами по [7]

Регламентация учетно-аналитической системы является современным инструментом для устранения названных проблем и эффективного управления организацией.

Выделим некоторые результаты, которые могут быть достигнуты при эффективной учетно-аналитической системе:

- Данная система делает работу каждого звена организации более информативной, таким образом, функции сотрудников больше не накладываются друг на друга;
- Сотрудники, зная, что есть определенный регламент, выполняют свою работу более качественно;
- Ошибки в документах сокращаются;
- Появляется единый механизм для управления организацией.

Важное значение имеет то, как регламентируется учетно-аналитическая система. В связи с этим следует уделять повышенное внимание при разработке такого регламента, а также при вводе в эксплуатацию этой системы. На любом отдельно взятом предприятии могут быть выставлены отдельные требования к учетно-аналитической системе.

Существенной частью управленческого учета считается процесс бюджетирования, включающий расчет прогнозных значений значимых показателей.

Процесс бюджетирования – сочетание коррелирующих процессов «планирования/прогнозирования, регулирования и исследования деятельности или компании в целом, или в отдельности ее подразделений для обеспечения наиболее благоприятных управленческих решений» [4, с. 24].

В основе бюджетирования лежит принцип «управления по центрам ответственности», согласно которому руководители подразделений и другие работники организации несут ответственность за планирование и выполнение целевых показателей, которые связаны с осуществлением их деятельности [5, с. 76].

Эффективность системы бюджетирования оценивается в системе внутреннего аудита вследствие достижения ряда параметров (оптимальное и эффективное взаимодействие функционирования филиалов и подразделений хозяйствующего субъекта, согласованность и приспособляемость к изменениям и другое) [6, с. 64].

Для грамотного построения системы бюджетирования и получения ожидаемого эффекта от его внедрения управленцам целесообразно изучить спектр проблем, с которыми сталкиваются практики при реализации данного процесса.

На рисунке 2 представлен спектр проблем бюджетирования.

Во-первых – отрицание необходимости внедрения бюджетирования и непонимание его значимости, как элемента системы управления, менеджерами хозяйствующих субъектов. Проблема обусловлена зачастую консервативными взглядами сотрудников, которые считают, что данным процессом должны заниматься планово-экономические отделы, не понимая при этом значимости вовлечения в процесс разработки бюджетов руководителей центров финансовой ответственности (ЦФО) (структурных подразделений), ответственных за те или иные контрольные показатели. К тому же имеет место психологический фактор – невосприятие нового и прогрессивного в системе управления, привычка «работать по старинке».

Вторая проблема связана с отсутствием квалифицированных специалистов, которые могли бы обеспечить грамотное построение системы бюджетирования в экономических субъектах. Зачастую на предприятиях отсутствуют кадры, имеющие опыт планово-аналитической работы и владеющие современными методиками планирования на среднюю и долгосрочную перспективу. В данном случае руководство хозяйствующим субъектом прибегает к привлечению «молодых специалистов, обладающих современными знаниями в данной области, но при этом возникает проблема отсутствия у них представления об особенностях производства, отраслевой специфике экономического субъекта и т.д.» [8, с. 61]. Такого рода знаниями обладают квалифицированные сотрудники, которые довольно часто не хотят ими делиться с молодыми, вновь прибывшими специалистами. Обозначенная проблема очень часто тормозит внедрение системы бюджетирования.

Третья проблема заключается в несовершенстве финансовой структуры хозяйствующих субъектов, отсутствии официально выделенных центров фи-

нансовой ответственности. Базой формирования ЦФО является организационная структура, подвергающаяся определенным реформациям. Путем выстраивания в определенную иерархию, ЦФО образуют финансовую структуру предприятия. Следствием указанной проблемы является невозможность построения бюджетного процесса, так как первоочередной предпосылкой его внедрения служит выделение ЦФО.

Четвертая проблема связана с отсутствием разработанных локальных нормативных актов, регламентирующих процесс внедрения и реализации системы бюджетирования. Необходимым условием эффективной работы системы бюджетирования является разработка и внедрение в практику следующих внутренних документов экономического субъекта: «Положение о финансовой структуре предприятия; Положение о центрах финансовой ответственности; Положение о бюджетировании; Положение об управленческой учетной политике; Положение о финансово-экономическом анализе» [9, с. 213]. Наличие данной проблемы приводит к ряду последствий: к непониманию сотрудниками значимости бюджетирования и функционала каждого человека, вовлеченного в процесс бюджетирования, к неэффективной работе ЦФО, к трудностям в обеспечении контроля заданных параметров, к отсутствию анализа возникших несоответствий фактических данных от запланированных.

Пятая проблема связана с ошибочным подходом руководителей подразделений к составлению бюджетов и суммами, обозначенными в них. На практике заинтересованные подразделения зачастую увеличивают расходы с целью последующего роста расходов в рамках бюджета и занижают доходы с целью обеспечения возможности выполнения бюджета.

Шестая проблема заключается в несоблюдении четкого бюджетного регламента. У менеджеров порой отсутствует четкое понимание – зачем использовать бюджетирование и каких целей можно добиться, что влечет за собой возникновение данной проблемы. Для ее решения необходимо в регламенте по бюджетированию отметить ответственность ру-

ководителей ЦФО за соблюдение сроков подачи плановой информации подведомственным им центрам. А за исполнение бюджетных показателей и отклонений от плановых (например, отклонение не должно составлять более 10%) руководитель ЦФО несет личную материальную ответственность (через систему премий и штрафов).

Седьмая проблема – это восприятие системы бюджетирования как инструмента ограничения. Контроль и оценка результатов деятельности ЦФО должны проводиться с целью выявления факторов, влияющих на результат, а не использоваться как инструмент подавления инициативы и сужения полномочий. Целевые показатели бюджета не должны превращаться в рычаги давления, в противном случае это может привести к конфликтной ситуации с персоналом. Следствием этого может стать демотивация персонала в целом.

Восьмая проблема организационного характера связана с обеспечением автоматизации бюджетирования. Суть проблемы заключается в выборе, либо разработке программного обеспечения (ПО) для составления бюджетов, которое выполняло бы привязку совершенных операций к конкретным статьям бюджета на основе отчетности. Разработка собственного продукта нередко вызывает сложности либо ввиду отсутствия в штате хозяйствующего субъекта программистов, обладающих необходимой квалификацией, либо по причине высокой стоимости оказания такой услуги сторонними организациями. Приобретение готового ПО тоже может оказаться «не по карману» или не удовлетворять запросу пользователя.

Девятая проблема относится к оперативности подготовки бюджетов. Если план составлен хорошо, но не к указанному времени, он уже потерял свою актуальность. К причинам низкой оперативности можно отнести: отсутствие четкой системы подготовки и передачи плановой информации, необходимость долгих процедур согласования планов.

И наконец проблема, с которой сталкиваются хозяйствующие субъекты – это трудность и высокая цена внедрения и функционирования системы бюджетирования. Затраты на ведение бюджетирования

рования достигают по оценкам разных компаний около 5% годового оборота бизнеса.

В настоящее время полным ходом идут общемировые процессы глобализации и информатизации. Единое экономическое информационное пространство является основным средством обеспечения бизнеса возможностью выбора оптимальных решений во всех направлениях деятельности. Поэтому сведения, формируемые в рамках управленческого учета, усложняются и становятся актуальными для принятия обоснованных и эффективных управленческих решений.

Хозяйствующие субъекты продолжают усовершенствовать и внедрять систему бюджетирования, т.к. наличие даже самого простого бюджета дает вероятность ориентировки в разнообразных подходах финансового управления хозяйствующим субъектом. Организация стратегического управления обеспечит успешное ведение и развитие бизнеса.

Проведение внутреннего аудита действующей системы бюджетирования позволит руководству обеспечить прозрачность финансовых потоков, контроль за платежами, мониторинг финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта и его подразделений; планировать все ресурсы по видам, доходы и расходы; оценивать финансовые показатели деятельности.

Выводы

Таким образом, рассмотрены ключевые проблемы постановки и функционирования системы бюджетирования,

имеющие место в современной практике. Анализ обозначенных проблем позволит избежать ошибок при организации бюджетирования в рамках выстраиваемой системы управленческого учета, а также обеспечить грамотное проведение внутреннего аудита в части эффективности действующей системы бюджетирования. С целью сохранения конкурентоспособности внутри страны, и в случае осуществления внешнеэкономической деятельности, а также для успешного ведения предпринимательства необходимо совершенствовать существующую модель бюджетирования.

При грамотном построении управленческого учета хозяйствующие субъекты имеют возможность достоверно определять размер понесенных расходов, рассчитывать объективный финансовый результат, выявлять индикаторы результативности деятельности, включая рентабельность и деловую активность, обнаруживать нерентабельные виды деятельности и продукции, определять резервы повышения эффективности, оказывать влияние на будущие расходы, и, следовательно, повысить прибыль. Управленческий учет гарантирует определенный механизм, который способствует комплексному решению вопросов планирования, действенного регулирования и учета отдельных видов деятельности.

В настоящее время практическая деятельность хозяйствующих субъектов обуславливается качеством принимаемых управленческих решений. И бюджетирование представляется важнейшей функцией их управления и эффективным инструментом администрирования.

Библиографический список

1. Боровикова Т.В., Тищенко Г.З. Управленческий учет как наука и современные тенденции его развития // Аудит. 2020. № 1. С. 31-33.
2. Лазарева И.Ю., Данющенко А.С., Крамлик О.Ю. Цифровизация секторов экономики // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2020. № 6 (48). С. 62-66. DOI: 10.47581/2020/10.23.PS85/IE/5.48.010.
3. Карленко М.А. Цифровая трансформация управленческого учета // Вестник Академии знаний. 2020. № 3 (38). С. 127-136.
4. Иванюхина А.Н. Внедрение системы бюджетирования как рычаг контроллинга на предприятии // Велес. 2019. № 8-1 (74). С. 20-28.

5. Асриев С.В., Назарова Т.О., Павленко И.А. Регламентация и структурирование процесса бюджетирования в коммерческой организации как фактор обеспечения действенности подсистемы бюджетирования // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. 2023. Т. 20. № 2 (128). С. 73-79.
6. Виткалова А.П., Миллер Д.П. Бюджетирование и контроль затрат в организации. М.: Дашков и Ко, 2021. 208 с.
7. Седова И.Н., Лобковская О.З. Бюджетирование и проблемы его внедрения в отечественных компаниях // Вестник Международной академии системных исследований. Информатика, экология, экономика. 2021. Т. 23. С. 150-152.
8. Гладышева К.Е. О роли и проблемах реализации бюджетирования в системе финансового менеджмента современного предприятия // Инновационная наука. 2016. № 3-1. С. 60-62.
9. Стасюк Т.П., Яблонская А.С., Дудник Т.А. Проблемы бюджетирования, учитываемые при организации системы управленческого учета и внутреннего аудита // Вестник Приднестровского университета. Серия: Экономика и управление. 2020. № 3 (66). С. 212-216.